

Gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

di **Alessandra Mosca, Gian Luca Nieddu**

Seminario di specializzazione

Regime di adempimento collaborativo e tax control framework

Strumenti pratici per la gestione del rischio e la governance fiscale

[Scopri di più](#)

L'incertezza, dovuta all'applicazione delle **norme relative alla fiscalità internazionale**, comporta numerose problematiche per le imprese che operano in ambito transfrontaliero, implicando, di conseguenza, una **ricaduta negativa sugli investimenti** e sulla crescita economica dei singoli Stati.

Le controversie internazionali, in ambito fiscale, possono verificarsi ogniqualvolta:

- nonostante la presenza di un trattato contro le doppie imposizioni (c.d. "*Double Tax Treaty*") o strumenti di natura equivalente, **una delle giurisdizioni contraenti eserciti il potere impositivo**, in violazione delle norme previste all'interno dei trattati; ovvero
- si verifichi **disaccordo o incertezza in relazione alla corretta applicazione delle norme** dei trattati di cui sopra.

Tra i più importanti rischi cui conduce la **mancaanza di risoluzione dei contrasti tra Stati**, derivanti dal fenomeno della c.d. "*double taxation*", si annoverano:

- la creazione di **oneri fiscali eccessivi**;
- l'aumento di **inefficienze nei sistemi volti alla risoluzione delle controversie**.

Stante le difficoltà generate dalla presenza di fenomeni di doppia imposizione tra Stati ovvero di incertezza e disaccordo sull'interpretazione delle normative fiscali internazionali, gli organismi sovranazionali (*in primis*, OCSE e UE) e nazionali si sono attivati, al fine di prevedere sia **meccanismi di prevenzione** (accordi preventivi o *Advance Pricing Agreements* - APA), sia di **risoluzione amichevole delle controversie** (*Mutual Agreement Procedure* - MAP) volti a risolvere in maniera efficace ed efficiente le problematiche di cui sopra.

Nel presente contributo, si andranno ad analizzare i meccanismi di prevenzione (*e.g.*, APA) **previsti dall'ordinamento italiano**.

Ambito oggettivo e avvio della procedura

La normativa vigente in materia di accordi preventivi è contenuta nell'[articolo 31-ter, D.P.R. 600/1973](#), e ulteriori disposizioni attuative, con particolare riferimento alle modalità di instaurazione della procedura, sono state fornite dal [Provvedimento prot. n. 2016/42295 del 21 marzo 2016](#) del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Gli accordi preventivi possono avere ad **oggetto i seguenti ambiti**:

1. preventiva definizione in contraddittorio dei **metodi di calcolo del valore normale delle operazioni infragruppo** (c.d. *transfer pricing*) ai sensi dell'[articolo 110, comma 7, Tuir](#);
2. preventiva definizione in contraddittorio dei **valori di uscita o di ingresso** (e. *exit/entry tax*) in caso di **trasferimento della residenza**, rispettivamente, ai sensi degli [articoli 166 e 166-bis, Tuir](#);
3. applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'**attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione** in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
4. valutazione preventiva della **sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione** situata nel territorio dello Stato;
5. applicazione ad un caso concreto di **norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties** e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

Per accedere alla procedura, le **imprese con attività internazionale indirizzano un'istanza al seguente ufficio**:

- **Direzione Centrale Grandi Contribuenti e Internazionale** – Settore Controllo
 - Roma, Via Giorgione, 106 – 00147 – Roma;
 - Sezione di Milano, via Manin, 25 – Milano.

L'istanza è redatta in carta libera e può essere inoltrata:

- a **mezzo raccomandata** con avviso di ricevimento;
- tramite **posta elettronica certificata** all'indirizzo: dc.acc.accordi@pec.agenziaentrate.it;
- attraverso **consegna diretta all'Ufficio**, che rilascia una ricevuta all'atto della presentazione.

Copia dell'istanza e della relativa documentazione sono prodotte anche **in formato elettronico**.

Il contenuto della istanza di ammissione

Il [Provvedimento n. 2016/42295](#) del 21 marzo 2016 detta istruzioni precise quanto al contenuto dell'istanza. In particolare, con specifico riferimento all'istanza avente ad oggetto il valore di libera concorrenza delle operazioni di cui al [comma 7 dell'articolo 110, Tuir](#), oltre agli elementi generici:

1. deve contenere una **sintetica descrizione delle operazioni** di cui al [comma 7 dell'articolo 110, Tuir](#), con indicazione dettagliata dei beni o servizi oggetto delle operazioni stesse;
2. deve indicare le **società non residenti** con le quali dette operazioni sono effettuate e le ragioni per le quali il rapporto intercorrente tra di esse e l'impresa residente configura una delle situazioni previste nel [comma 7 dell'articolo 110, Tuir](#);
3. deve illustrare i **criteri e i metodi di determinazione del valore normale** delle operazioni di cui al [comma 7 dell'articolo 110, Tuir](#) e le ragioni per cui i predetti criteri e metodi sono ritenuti conformi alla normativa e alla disciplina di riferimento;
4. può essere corredata dalla relativa **documentazione illustrativa**.

L'Ufficio, **entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza** (ovvero dall'ultimazione dell'ulteriore attività istruttoria necessaria a tal fine), valutata ed accertata la **sussistenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi** (nonché delle ulteriori condizioni richieste), dichiara l'ammissibilità della stessa con **comunicazione inviata al soggetto istante**.

Ultimata l'attività istruttoria, l'Ufficio invita l'impresa a comparire per mezzo del legale rappresentante, ovvero di un procuratore, per verificare la **completezza delle informazioni fornite**, formulare eventuale richiesta di ulteriore documentazione e definire i termini di svolgimento del **procedimento in contraddittorio**.

Il contraddittorio ed il monitoraggio successivo all'accordo

Il procedimento può articolarsi in più incontri e deve concludersi **entro 180 giorni dal ricevimento dell'istanza**.

Nello specifico, il procedimento si articola in due fasi:

- una **fase documentale**, nel corso della quale l'Ufficio svolge l'istruttoria, sulla base dei dati e delle informazioni disponibili;
- una **fase operativa**, nel corso della quale l'Ufficio effettua, nei tempi concordati con l'impresa istante, uno o più accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività o presso qualunque altro luogo di esercizio dell'attività medesima allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi utili ai fini istruttori.

Di ogni attività, svolta in contraddittorio, è redatto processo verbale, copia del quale è rilasciata al soggetto istante.

Al termine dell'istruttoria, la procedura si perfeziona con la **sottoscrizione del responsabile dell'Ufficio** e del legale rappresentante (o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza) dell'impresa, di un **accordo nel quale vengono individuati e definiti gli elementi oggetto dell'istanza**.

Al fine di verificare il rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto e accertare il sopravvenuto mutamento delle **condizioni di fatto e di diritto costituenti presupposto delle conclusioni raggiunte in sede di accordo**, l'accordo stesso prevede, a carico dell'impresa, l'onere di:

a) predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio, periodicamente, ovvero **dietro specifica richiesta**, documentazione ed **elementi informativi**;

b) consentire a funzionari dell'Agenzia delle entrate di accedere, nei tempi concordati con l'impresa, presso la sede o i luoghi di svolgimento delle attività, allo **scopo di prendere diretta visione di documenti** e in generale di apprendere elementi informativi utili, **ai fini della verifica della documentazione di cui alla lettera a)**.

L'Ufficio può, comunque, durante il periodo di vigenza dell'accordo, invitare **l'impresa per fornire chiarimenti e documentazione utile ai fini della verifica dello stesso**.

Si segnala, poi, che il medesimo [Provvedimento n. 2016/42295](#) disciplina in modo specifico casi di violazione totale o parziale dell'accordo, nonché le circostanze che possono condurre alla necessità di una **modifica dell'accordo**.

Efficacia e rinnovo dell'accordo

L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore **per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato e per i quattro periodi di imposta successivi**. Il contribuente ha la facoltà di richiedere la retroattività dell'accordo al ricorrere di specifiche circostanze.

Tale possibilità è, infatti, subordinata al verificarsi di specifiche condizioni, **diverse a seconda che si tratti di accordi che non conseguano ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri** a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni o, viceversa, che conseguano. In particolare:

a) con riferimento agli **accordi che non conseguono ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri** (e. [articolo 31-ter, comma 2, D.P.R. 600/1973](#)), il contribuente può decidere di retrodatare l'efficacia dell'accordo ad un periodo d'imposta precedente, ancora passibile di accertamento, a patto che nel periodo d'imposta considerato:

siano verificate le **medesime circostanze di fatto e di diritto alla base delle**

quali si è raggiunto l'accordo;
non siano state **formalmente avviate attività di accertamento tributario** (*i.e.* accessi, ispezioni, verifiche, invio di questionari o altre) a carico del contribuente.

Al fine di perfezionare tale facoltà, **il contribuente potrebbe essere chiamato ad avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso o a presentare dichiarazioni integrative, in ogni caso senza applicazione di sanzioni amministrative.**

b) con riferimento agli **accordi che conseguono ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri** (e. [articolo 31-ter, comma 3, D.P.R. 600/1973](#)), oltre alle condizioni menzionate in riferimento agli accordi di cui al punto a, la possibilità di retrodatare l'efficacia dell'accordo è subordinata a **due ulteriori requisiti:**

il contribuente deve averne **fatto espressa richiesta al momento di presentazione dell'istanza** di accordo preventivo;
le autorità competenti degli altri Stati esteri coinvolti **devono acconsentire a estendere l'accordo ad annualità precedenti.**

Anche in questo caso, qualora il perfezionamento dell'accordo preveda che il contribuente rettifichi il comportamento adottato, questi sarà tenuto al **ravvedimento operoso** o alla presentazione della **dichiarazione integrativa**, senza l'applicazione delle eventuali sanzioni amministrative.

L'impresa che intende **rinnovare i termini dell'accordo** ha l'onere, a pena di decadenza, di inoltrare all'Ufficio l'istanza di **rinnovo almeno 90 giorni prima della scadenza** e con le **modalità di accesso alla procedura stessa.**

Almeno 15 giorni prima della scadenza dell'accordo, l'Ufficio comunica l'avvio dell'istruttoria volta al rinnovo dell'accordo ovvero rigetta la richiesta con provvedimento motivato. Il procedimento di rinnovo si conclude con la firma di un accordo il cui contenuto recepisce gli esiti dell'istruttoria svolta.

Commissione di ammissione

Il [comma 3-bis dell'articolo 31-ter, D.P.R. 600/1973](#), prevede, poi, che l'ammissibilità della richiesta di accordo preventivo sia subordinata al versamento di una commissione pari a:

- **10.000 euro**, nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia **inferiore a 100 milioni di euro**;
- **30.000 euro**, nel caso in cui il fatturato di cui sopra sia compreso tra **100 e 750 milioni di euro**;

- **50.000 euro**, qualora il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia **superiore a 750 milioni di euro**.

Tali commissioni sono ridotte alla metà **nel caso in cui la richiesta riguardi un mero rinnovo dell'accordo**.

Considerazioni finali

In conclusione, gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento risultano essere uno strumento chiave per **prevenire** in maniera trasparente ed efficace le controversie che potrebbero generarsi in materia di doppia imposizione: questo strumento può proficuamente integrarsi con altri strumenti di *risk management* come la ***Transfer Pricing Documentation***, che consente la disapplicazione delle sanzioni amministrative in caso di contestazioni sui prezzi di trasferimento, dimostrando una **consona allocazione dei profitti tra le giurisdizioni fiscali coinvolte**.

Inoltre, diretta è la connessione anche con il **MOG231**, allorquando esso affronta le procedure e strutture di presidio per far fronte ad eventuali reati derivanti dalla violazione di norme tributarie, nonché con il **(TCF)** che testimonia, dunque, un atteggiamento proattivo dell'impresa in una relazione "*ex ante*" e di dialogo con l'Amministrazione finanziaria.

Concludendo, l'interazione di questi strumenti rafforza il controllo dei rischi legali, fiscali e reputazionali, contribuendo alla creazione di valore per gli *stakeholder* e alla **sostenibilità a lungo termine dell'impresa**.